

責任会計序説

佐藤好孝

- 一 責任会計の課題
- 二 責任会計の発展
- 三 責任会計ないし管理会計の性格

一 責任会計の課題

経営計算制度とくに経営内部の計算制度（innerbetriebliche Rechnungswesen）のこれまで発展してきた歴史の流れを振り返ってみるとき、経営内部の計算制度の発展は、これを（一）回顧的ないし過去の計算から未来計算へ（f. i. H. arison, G. C., Standard Costs, 1930. pp. 11—12.）もろは（二）原価の正常化傾向として（Vgl. z. B. Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bdl. SS. 426—43.）や（三）物的計算（Sachrechnung）から責任計算（Verantwortungsrechnung）へ（Vgl. z. B. Michel, E., Geschichtliche Entwicklung der Plankostenrechnung, in: Der Handbuch der Plankostenrechnung, 1937. S. 9.）となった具合に、その発展について各種の探

り上げ方がなされてきたといえる。たしかに、これらの諸見解は、その観点の相違からくる認識の差異はあったとしても、いづれも経営内部の計算制度の発展の一面を的確に把握しているという点では誠に正鵠を得たものといえよう。だが、これらの諸見解は、これを内容的にみた場合、企業の経営計算制度が経営管理のための用具として発展してきた過程、いい換えれば経営計算制度の管理会計化への過程の各断面を表現しているものといえる。

企業の経営管理のための経営計算思考は、これまで各国において各種のものが説かれてきたが、今日ドイツで説かれている計画原価計算（Plankostenrechnung）を除けば、そのいずれの思考も経営の部分的管理思考であったといえる。それらのうち、その代表的な経営管理のための経営計算思考として、米国の標準原価計算と予算統制とがあげられるが、これとてその例外ではなかった。

例えば、標準原価計算は、物量的ないし技術的管理には非常に大きな効果を發揮するためロワーの管理（lower management）には適していても、企業の経済的ないし収益的管理には無力なためミドルやトップの管理（middle and top-management）には役立たないといううらみをもっていたといえる。

註 標準原価計算における直接材料費差額の分析は次のように行なわれる。

(一) 材料価格差異

$$(\text{実際価格} - \text{標準価格}) \times \text{実際消費量} = \text{材料価格差異}$$

(二) 材料消費量差異

$$\text{標準価格} \times (\text{実際消費量} - \text{標準消費量}) = \text{材料消費量差異}$$

右記の差異分析から知り得るように、価格差異分析においては、外部影響要因（例えば価格変動）が非常に大きく作用するた
め、外部影響要因が排除されないかぎり、価格差異分析は経営管理に対してあまり意味をもたない。購入活動の良否の判断にし

でも、実はこの差異分析からは判定し難い。このように、直接材料費差額の分析において経営管理上の資料として実際に知り得るのは、物量的ないし技術的差異にすぎない。同様に直接労務費差額の分析についても同じことがいえる。

製造間接費については差異分析とは別に一つの問題がある。というのは、製造間接費の管理については、一般に弾力性予算が使用されるが、この思考のもとでは、変動の間接費関係の費用は管理し得ても、一般に固定的間接費として分類されている原価についての管理は不可能であるという欠陥をもっている。このため米国では、固定的間接費の管理については、(一)事前計画にもとづく支出限度予算による管理、(二)設備利用の正常標準による管理が実施されている。

ここにも、実は、経営計算制度が、標準原価計算制度のような経営のローウの管理という部分的管理思考から一定の経営計画(長期計画を含む)のもとに体系づけられた総合的管理思考すなわち後述する「管理会計」へと移行せしめられる一つの動機ないし契機となる要因が求められる。

また、これに対して予算統制は、企業の経済的ないし収益的管理には大きな効果を發揮するため、ミドルやトップの管理には役立ち得ても、物量的ないし技術的管理には無力のためローウの管理にはあまり役立たないという欠陥をもっていた。

註 予算統制においても標準原価計算の場合と同様に、(一)販売量差異、(二)販売価格差異、(三)売上原価差異などの損益差異分析がなされる。だが、これらのものを内容的にみた場合、上記の差異分析は、実は、すべて価格差異を求めているにすぎない。このため、予算統制は数量的ないし技術的管理には無力であるといえる。

コジオール教授は、この価格差異の経営管理的性格について次掲のように指摘される(拙訳、「コジオール原価計算」一五一頁参照)。

「価格差異 (Preisabweichungen) は果すべき一つの重要な管理任務をもっている。というのは、価格差異は、原価財に対する実際価格によって計画利益がいかほど変えられたかを示すからである。そこでこの価格差異は、予定された利益目標の達成に

適した方策を樹立するための出発点として役立つことができる。」と。

このように両思考は、いづれも、企業の経済活動の物量的ないし技術的管理側面と経済的ないし収益的管理側面との両面を同時に統一的体系のもとに果すという能力を欠いていた。

ここでわれわれは、今日まで管理会計という表現のもとに並列的に採り上げられてきた各種の経営管理のための計算を、統一的ないし体系的に認識しようとするものであるが、それは実は物的会計から責任会計への発展のうちに求められるので、この管理会計を責任会計として理解しようとするものである。従来管理会計の性格を明かにせんとする場合、われわれは一般にこれを財務会計と対立せしめ、経営管理という経営計算制度本来の機能的観点から両者の性格の相違を求めようとしてきた。だが、一九五八年度の A A A の管理会計委員会報告 (Report of Committee on Management Accounting, the Accounting Review, April 1959.) においても、またこれまで会計史家によって説かれてきた会計発達史においてもみられるように、財務会計もまた経営計算制度の発展初期においては経営管理的計算として発展してきたものであり、今日のように財務会計が外部報告会計として性格づけられるようになったのは株式会社の発展、経営内部の計算制度の発達以後のことに属するものといえよう。その後、経営経済の発展、それに伴う経営内部の計算制度の発達につれて、両者の間の性格的な相違が次第に明確化された形において認識されるようになった。したがって両者は、程度の差こそあれ経営管理的機能をもつという点では、その特徴を明確に区別することはできない。その区別は、むしろ一方の財務会計が企業資本の増減をその計算対象として記録計算を行なう物的体系いい換えれば物的計算であるのに対して、他方の管理会計は企業資本の増減を人間の責任と権限に結びつけてその記録計算を行なう人的体系いい換えれば責任計算であるところに求められよう。

現代の経営計算制度は、企業の経済活動を費用 (Aufwand) と収益 (Ertrag) ならびに原価 (Kosten) と給付

(*Leistung*)の發生の統一的活動として把握することによって、その企業の成果を統一的に算定するが、責任會計ないし管理會計は、これらを統一的体系のもとに管理することを通じて經營管理に奉仕せんとする課題をもっている。だが、從來これらのものの管理は、常に個別的・部分的に説かれて、これらのものを統一的・組織的・体系的に管理するという計算方式はいまだ完成されていないというのが実状である。

また、從來説かれてきた管理會計論の中には、經營學上の科學的管理法ならびにコントローラー制度の思考体系のもとに發達してきた計數制度ならびに報告制度にあまりとらわれすぎて、經營計算制度ないし會計制度の思考体系のもとの管理會計というものの本質を見失ひ勝になっていたといううらみがないではなかった。したがって、管理會計として説かれてきた内容はややもすれば非常に多岐にわたり、しかも上に述べた兩思考体系からきた計數制度・報告制度が体系化されないままの形で雜然と同居し、これらの全体が管理會計であるとする見解が一部にみられた。そのため、一部には管理會計の報告制度に対して管理會計ではやたらに報告を要求するが、未利用の報告が多いとする批判の声すらでてきている。かくてわれわれは、上述のような混亂を整理し、かつ經營計算制度ないし會計制度としての管理會計を体系化するという課題の解決に迫られている。

二 責任會計の發展

近代的な經營計算制度の初期の形態は、これを歴史の流れの上に文獻的に画するとすれば、封建的な生産様式が支配的であった中世の經濟社会から資本主義的生産様式が支配的である近代的な經濟社会へと移行しつつあった一四九四年フランスカ派の僧侶ルカ・パチオリによって書かれたズンマ(*Luca Pacioli, Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, 1494.)において説かれた複式簿記算法にこれを求めることができる。

る。この計算思考は、いうまでもなく現代経営計算制度の幼根であり、またこの計算思考は永い歴史的過程のうちで経営経済の発展と共に次第に成熟し、同時に経営計算制度上の各種の計算思考の思考上の源泉として重要な役割を果してきたといえる。経営内部の計算制度としての原価計算もその例外ではなく、例えば現代的な原価計算生成の萌芽的な文献とみなされてゐる Payen, A., *Essai sur la tenue des Livres d'un Manufacturies*, 1817. や Cromhe Im, F. W., *Double Entry by Single*, 1818. にせられるものに (Littleton, A. C., *Accounting Evolution to 1900*, 1933. p. 320ff. 片野一郎訳「リトルトン會計発達史」(第二十章参照)。) 上述の簿記計算思考にもとづく経営内部過程の価値消費の素朴な計算的把握から出発して、経営経済の発展と共に次第に成熟し、かつその経営経済の発展に適合するように遂次考案整備されてきたといえる。

われわれはここで責任会計ないし管理会計の発展経過を訪ねようとするものであるが、この責任会計ないし管理会計における管理機能は、経営経済の発展と共に形式的にも内容的にも変貌を遂げてきたことは周知の通りである。だが、その管理機能の発展は、実はその計算対象の発展、すなわち企業資本の増減をその計算対象として記録計算を行なう物的体系いい換えれば伝統的な物的計算 (Sachrechnung) から企業資本の増減を人間の責任と権限に結びつけてその記録計算を行なう人的体系いい換えれば責任計算 (Verantwortungsrechnung) への発展のうちにみられるので、これを計算対象の発展に相応する管理方式として理解しようとするものである。というのは、企業の経営管理という課題に相応して考えられる会計方式は、つねにその計算対象が何であるかということによって規定せられるという関係にあるからである。

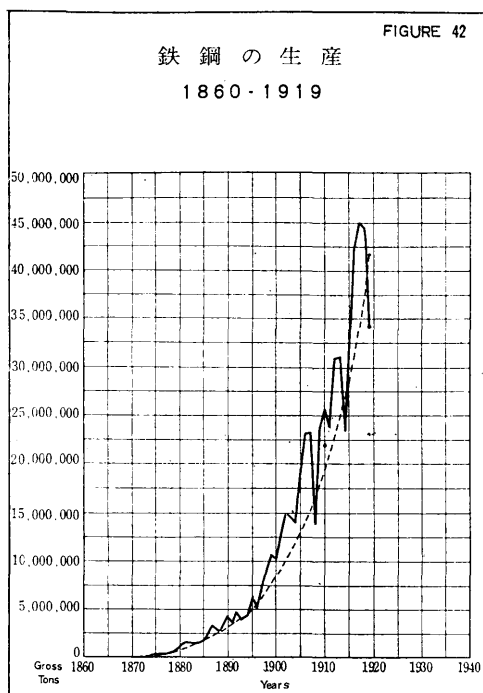
〔A〕物的計算時代と経営管理

上に述べたように、近代的な経営計算制度の初期の形態としての簿記法がズンマにおいて説かれて以来、これが今世紀一〇年代頃までの発展経過を多数の会計史家の考証するところに従ってこれを見ると、企業における会計制度は企業資本の増減をその計算対象として、これを具体的（貨幣の収支・財貨の増減）ならびに抽象的（費用・収益）にいかに関間的に正しく記録計算するかの歴史であったといえる。かくて、一九世紀の末葉経営内部過程の拡大に伴って発達してきた原価計算も、今世紀の一〇年代頃までは期間的損益計算ないし一般会計の補助手段として行なわれていたという歴史的事実がこの間の事情を物語るものといえよう（拙稿、「原代原価計算の発展とその内容」、経営と経済、第八号）。

このように、会計制度の計算対象が物的計算面に向けられていたということには、次述のような社会的・経済的理由が求められる。

企業以前ないしワンマン・ビジネス（one-man business）の時代には、経営者は企業規模も小さく組織も単純であったため、企業の経済活動の管理も自己の感覚に頼り、自己が行なったこと、自己が行なわんとすることに対してほとんど管理資料を必要としなかったし、また自己が為すべきことに対する計画、そうしてその計画に対する結果がどのようなであったかの業績評価を行なう必要性が少なくまた一般に必要としなかったといえる（Keller, I. W., Management Accounting for Profit Control, 1937, p. 2.）。これが一七世紀初頭一般的には一七世紀中葉以後のことと属するとされている株式会社（の生成、さらに一七三〇年頃（一説には一七七〇年頃）から始まるとされている英国の産業革命の影響によって企業規模は次第に拡大し、それに伴って企業の生産量も異常な増大を示した。当時の各種の統計資料から窺い知れる事ができるように（拙稿、「米國標準原価計算とドイツ計画原価計算との発展過程の史的

比較考」経営と経済、第三九年、第二冊、第八〇号参照）、英国の産業革命以後とくに前世紀末葉から今世紀初頭にかけての先進各国の企業は、その企業数の点からも、投下資本額の点からも、賃金労働者数の点からも、また生産高の点からも驚くべき発展を示している。だが、前世紀中葉から末期にかけての経営者の関心の中心は、なんといつても技術革新ないし企業の機械化による合理化に集中され、人的面に対する合理化、労働の組織化についての関心は高まりつつはあったもののやはり薄かったようである（拙稿、前掲論文、経営と経済、第三九年、第二冊、第八〇号）。これが、今世紀初頭から一〇年代の第一次欧州大戦の終結頃までにかけて、左表のグラフが示すように、製鉄業を始



Harrison, G. C., Standard Costs, 1930, p. 263.

めとする各産業が飛躍的發展を遂げ、いわゆる巨大産業の発生と共に、企業は單純經營から工場的地域的分散にもとづく複合經營形態の生産へと移行する現象を現わし始め、経営管理について經營学的にも經營計算的にもむつかしい問題が起り始めていた。しかしこの現象は、単に米国のみにとどまらず、ドイツその他先進各国もその例外ではなかった。

当時（一九一〇年代）の事情を米国にその例を求めて考察してみると次のようである。経営管理の分野では、一八八二年以来

テイラー（F. W. Tayler）によつて提唱された科学的管理法（scientific management）は、資本家的自由私企業体制を前提に、この思考の多数の唱導者達によつて、その機械的な合理性原理の確立、現場活動の機械化、人間作業ならびに管理を機械的に行なう体制、機械的な態勢をつくり出す計数制度の研究が進められていた（山城章著、「経営学の学び方」、四二―四三頁参照）。

註 ドイツの経済社会はこれと事情を異にしていた。周知のように、当時（一九一〇年代）ドイツにおいてもすでに米国の科学的管理法の思考は伝わっていたが、この思考に対する一般の社会感情は非常に悪く、この思考を一般企業の労務管理ないし経営管理に適用することは、一種の冒険に属する事のように考えられていたように思ふ（Vgl. Näheres bei Vortrag von Michel, E., a. a. O., S. 10; Frenz, G., Kritik des Taylorsystems, 1920.）。

したがって、ドイツにおける労務管理ないし経営管理は、「部門計算表」（Stellenbogen）による部門費管理を通じて行なわれていたという事情にある。

だがこれと同時に、注目すべきことは、この科学的管理法の唱導者達が経営計算制度に対しても関心をもち始めていたということである。この結果、エマーソン氏（Emerson, H., The Modern Theory of Cost Accounting, in: Efficiency as a Basis for Operation and Wages, 1908.）やガント氏（Gantt, H. L., The Relation between Production and Costs, A. S. M. E., Transaction Vol. 37.）やハリスン氏（Harrison, G. C., Cost Accounting to Aid Production, Oct, 1918. & March, 1919.）などの科学的管理法の推進者達が、当時（一九一〇年代）財務会計の補助的関係にあった原価計算に対して、管理性を欠いた回顧的計算（retrospective cost accounting）であると激しく非難しまた改善を要求するようになっていた。

註 当時（一九一〇年代）原価計算が財務会計の補助手段と考えられていたことはドイツも変りはない（土岐政藏著、「計算価格

論」、六五—八二頁参照)

また、伝統的實際原価計算の経営管理性の欠如に対する批判は、ドイツでは別の形で現われていたとみることが出来る。周知のように、シュマールレンバッハ教授によって提唱された「費用分解」(Kostenaufösung)思考(一八八九年に始まる)、計算価格(Verrechnungspreise)思考(一九〇八—一九九年)、「二元的経営計算」(Dualistische Betriebsrechnung)思考(一九一九)ならびにヴァステ(Dr. Jul. H. West)によって提唱された職場原価(Platzkosten)などがそれであるといえよう。

この間の事情について標準原価計算の創始者であるハリスン氏が、『エマースン氏の唱導した標準原価(筆者註・これはエマースン氏の前掲書第七章「原価計算の現代理論」で説かれた)は、当時(一九一〇年代)の職業会計士達に対して殆んど感銘を与えなかったようである。その結果、私が(ハリスン氏)一九一八年から一九一九年三月にかけて雑誌産業経営の誌上において発表した「生産の助けとなる原価計算」なる論文以外にはついに職業会計士の手になる論文というものは一つも現われなかった。』(Harrison, G. C., *Standard Costs*, 1930, pp. 11—12.)ことを指摘している。このようにみてくるとき、この論述の行間から読み取り得るように、一九一〇年代の末期頃までの一般の関心は、なんといっても企業資本の増減を具体的(貨幣の収支・財貨の増減)ならびに抽象的(費用・収益)な形で記録計算を行なう物的体系の計算である財務会計ないし一般会計にあったといえる。

〔B〕物的計算時代から責任計算時代への発展

経営管理に関する諸問題は、一九二〇年代になってからはさらに複雑かつ困難なものになったといわれていることからみて(Mckinsey, J. O., *Managerial Accounting*, 1924, p. 3; Clark, J. M., *Economics of Overhead*, 1923, Chap. 1. in: Goetz, E. B., *Management Planning and Control*, 1949, p. 9.)、当時(一九二〇年代)の

企業の経営管理問題が、いかに複雑かつ困難な事態に直面していたかということが窺える。と同時に、従来の伝統的経営計算に対して、新しい経営管理的な経営計算思考を望む声が非常に高まっていたこともまた充分推測されるのである。このような声は、単に米国のみにとどまらず、シュマーレンバッハ教授が一九二六年の「商学研究雑誌」(Z. f. hw. F.)において「現状を打開するため、ここに従来と異なった新しい経営管理の会計処理方法の必要性がますます強められ」(Schmalenbach, E., Die Weiterbildung der monatlichen Erfolgsrechnung, Z. f. hw. F. 1926. Jahrg. 20.)と述べているようにドイツにおいてもまたみられた。

ではなに故に、このような経営管理的な計算思考が必要とされるようになったかについては各種の要因が考えられる。だが、これは、ゲエツの指摘するように、次掲のような四つの経済的・社会的要因にこれを求めることができよう(Goetz, E. B., *ibid.*, pp. 9—15.)。

- 1 産業規模の拡大とその経営の複雑化
- 2 固定資本の利用の増大とその重要性
- 3 技術的・社会的変化の範囲の拡大と速度の増大
- 4 経営の社会的規制の拡大

このように、経済社会の発展、それに伴う企業の経営経済的・社会機能的発展によって、企業にもたらされた上掲の四つの問題は、企業の経営管理上に次述のような課題をもたらしたといえる。すなわち、第一の要因からは組織にもとづく全体的ないし総合的経営管理の必要性を、第二の要因からは単位当り原価の引下げの必要性を、第三の要因からは経営計画の必要性を、第四の要因からは記録と報告の必要性が課せられた。

かかる事情を反映して、米国では標準原価計算ならびに予算統制などの思考の成立をみるに至っており、一九二六

年には米国商業会議所（Chamber of Commerce of the United States）が、製造工業部門において標準原価を使用した際の会計処理手続の統一を計るためパンフレット（Cost Accounting through the Use of Standards）まで発行してゐる（Bangs, J. R., Industrial Accounting for Executives, 1930. p. 356ff.）。これに対してドイツでは比例原価計算・短期損益計算・経済計画（予算）・計画原価計算などの思考の成立をみている。

かかる思考の成立をみたということは、実は、伝統的な実際の価値消費にもとづく経営計算思考に本質的な変化がもたらされたことを意味する。と同時に、責任会計ないし管理会計の成立するための条件が備わつてきたことを意味する。すなわち、従来の伝統的な経営計算制度上の記録体系に、科学管理法上の標準思考、さらには予算思考が導入されることによって、実際・標準比較による業績評価ならびに計画・実際比較による業績評価の可能性が成立し、また経営管理組織の発達によって職制上の責任・権限と会計数値との結びつけの可能性が成立するなど、これら一連の問題は、従来の物的体系の計算思考から人的体系の責任計算思考への発展過程現象として理解してきた関係が成立している。

これは、経営管理組織（例えばコントローラー制度の発達）・経営管理思考ないし方法（例えばトップ・マネジメント）の発達により一層明確化するようになってきた。すなわち、企業規模の拡大に伴つて一企業内部における各種の経済活動の結合・調整・監督が困難となり、これを打開するため経営者は自己の責任と権限を下部管理者に委譲するようになった。このようにして、経営部門の機能的専門化と権限の委譲が進むにつれて、部門管理者達が部門自体の目的ないし目標に向つて邁進するようになってきた。この結果、最高経営管理者と経営部門管理者との関係は、責任と権限との委譲関係を通じた人的関係となる。かくて、最高経営管理者が下部管理者に責任と権限を委譲する場合、最高経営管理者達は、下部管理者がその委譲した責任と権限を正しく行使しているかどうかを判定する何等かの

手段を必要とする。ここに、責任会計ないし管理会計成立の前提としての経営計算制度の人的体系化の認識が発生するようになる。この結果、経営管理のための会計は、従来のように経営管理のための用具としてではなくて、むしろ経営の全管理過程の構成要素の一部として考えられるようになってくる（NAA, Bulletin, The Field of Management Accounting, June, 1963. p.10.）。

三 責任会計ないし管理会計の性格

上に述べたように、責任会計ないし管理会計の性格は、これを端的に言えば、企業資本の増減を人間の責任と権限に結びつけて記録計算を行なう経営計算制度の人的体系化にこれを求めることができる。責任会計ないし管理会計は表面的にはあたかも経営管理者に関心の深いもの、いい換えれば経営管理者に必要な会計知識であって、会計係には関心のうすい問題であるかのように聞える。だが、実際には、責任会計ないし管理会計は、広範な経営管理者達にとって非常に大きな重要性をもっているものである。すなわち各階層の経営管理者、いい換えれば上級管理者層・中級管理者層・下級管理者層の活動と関連しており、多くの人々に関心のもたれるものであるといえる。

われわれがいま企業の経済活動を費用と収益ならびに原価と給付の発生の一活動と考えるならば、財務会計ないし一般会計が、一定期間に実際に発生した費用・収益の差額としての利益を計算的に確定することを一般的課題とする計算機構であるのに対して、責任会計ないし管理会計は、一定期間のこの利益を一定の経営計画にもとづいて予定し、しかもこの予定利益の構成要素である予定費用ならびに予定収益に基づいて、企業経営における職制上の組織のなかで委譲された責任と権限とに直接結びつけて、実際に発生してきた費用と収益ならびに原価と給付とを常時継続的に管理することを通じて経営を管理することを課題とする計算機構である。かくて、責任会計ないし管理会計

は、費用と収益ならびに原価と給付の発生に責任のある上述の各階層の経営管理者達に関連せしめて、その企業の経済活動が測定し得られるように構成された会計組織であるといえる。すなわち、職制上の組織のなかで委譲された責任と権限に会計数値が直接結びつくように組織された会計組織でなければならぬ。

このように、責任会計ないし管理会計のもとでは、企業の経営管理が各階層の経営管理者達の責任と権限に結びついた会計数値に基づく報告に直接関連せしめて行なわれるため企業全体ないし行動の一貫性の観点から、一定の計画のもとに打立てられた管理目標、すなわち一定の経営計画にもとづいて予定された利益目標に従って業績の評価の行なわれる目標計算であることが必要である。

かくて、責任会計ないし管理会計では、会計報告は人格化され、そのため各階層の経営管理者の経済活動に対する報告は、各階層の経営管理者達の責任・権限と、諸費用・諸収益ならびに諸原価・諸給付の発生場所とその帰属とが明確になるように会計数値が集計された会計報告でなければならぬ。

以上の考察から責任会計ないし管理会計の性格は、次述のように要約することができよう。

- 1 一定の経営計画（基本計画と業務計画）のもとに予定された企業の利益目標に従って定められた測定標準に従って業績評価の行なわれるよう構成された目標計算の計算体系である。（この点については誤解を招くおそれのある諸問題が含まるため、稿を改めて詳述する。）
- 2 費用と収益ならびに原価と給付を職制上の組織のなかで委譲された責任と権限に直接結びつけてその業績を測定し得るよう勘定分類を特別に工夫した会計組織である。
- 3 会計資料を各階層の経営管理者達の責任と権限との関係において報告する、いい換えれば会計報告が人格化された会計制度である。

4 従来のように、経営管理のための用具としてではなく、むしろ経営の全管理過程の構成要素の一部としての会計制度である。

かくて、かかる責任会計ないし管理会計が確立されるためには、責任と権限とが正しく委譲された経営管理組織が整備されていることがその前提となることはいうまでもない。要するに、責任会計ないし管理会計は、企業の経営管理組織と密接に結びつけられて行なわれる人的体系の会計であるといえる。以上簡単ではあるが、責任会計ないし管理会計の発達の歴史とその性格について考察してきた。上述してきた論述の中には、さらに詳細な説明を必要とする部分を多数含んでいるが、本首題との関係であえて省略した。これらの点については、稿を改めて具体的内容と共に展開することにする。